

**PENGARUH *AUDIT FEE*, KESADARAN ETIS DAN *LOCUS OF CONTROL*
TERHADAP PERILAKU AUDITOR EKSTERNAL**

Amilin

UIN Syarif Hidayatullah Jakarta

Andi Desfiandi

IBI Darmajaya

Abstract

This research aimed to identify and to test that influence audit fee, ethics realization and locus of control to external auditor's behavior. The research has been done in Jakarta with auditor respondent working for public accountant company. Retrieval of sample has been using convenience sampling. Number of questionnaires propagated was 153 copies but only 107 copies question returned and 102 may be used. The data were analysis for hypothesis tester was done with multiple regression.

The result of research indicates that audit fee, ethics realization and locus of control have significantly influence to external auditor's behavior.

Keywords: *Audit Fee, Ethic Realization, Locus of Control, External Auditor's Behavior*

I. PENDAHULUAN

Latar Belakang Penelitian

Sejak sembilan tahun yang lalu profesi akuntan banyak mendapat sorotan tepatnya pada tahun 2000. Enron Corp yang merupakan perusahaan terbesar di Wall Street tiba-tiba dinyatakan ditutup dan menjadi perhatian utama masyarakat didunia karena melakukan manipulasi laporan keuangan selama bertahun-tahun. Kasus Enron merupakan awal mula timbulnya kasus-kasus yang lainnya, seperti kasus Xerox, World Com, PT Kimia Farma dan Lippobank, yang menimbulkan berbagai konflik kepentingan banyak pihak, sehingga berdampak pada turunnya kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan di Indonesia.

Dalam melaksanakan profesinya, seorang auditor tidak hanya memperhatikan kepentingan klien, tapi juga harus memperhatikan kepentingan pihak ketiga atau masyarakat yang mempunyai kepentingan terhadap laporan keuangan klien sebagai hasil audit. Oleh karenanya, dalam menjalankan tugas seorang auditor harus bertindak obyektif, independen dan sesuai dengan peraturan yang berlaku serta standar moral yang diterima secara luas. Dalam pasal 1 ayat (2) Kode Etik Akuntan Indonesia mengamanatkan bahwa setiap anggota harus mempertahankan integritas dan obyektivitas dalam menjalankan tugasnya. Khomsiyah dan Nur Indriantoro (1998:14) mengungkapkan dengan mempertahankan integritas dan obyektivitas, ia akan bertindak adil, tanpa dipengaruhi oleh tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya. Sehingga dengan adanya kode etik, masyarakat dapat menilai sejauh mana seorang auditor telah bekerja sesuai dengan standar-standar etika yang telah ditetapkan oleh profesinya.

Menurut Westra (1986) dalam Syaikhul Falah (2007:2) bahwa dalam menjalankan tugasnya, seorang auditor sering menghadapi situasi yang dilematis, karena selain harus patuh pada pimpinan tempat bekerja, juga harus menghadapi tuntutan dari masyarakat untuk memberikan laporan yang jujur. Proses pengambilan keputusan merupakan situasi yang sangat rawan, manajemen dapat menekan auditor untuk mengambil tindakan yang melanggar standar pemeriksaan. Hal ini akan menyebabkan auditor berada dalam situasi konflik. Apabila seorang auditor memenuhi keinginan manajemen perusahaan berarti ia telah melanggar standar yang telah ditetapkan, namun jika ia tidak memenuhi keinginan klien, maka ia akan terkena sanksi oleh manajemen perusahaan berupa pemutusan hubungan kerja. Greg Trompeter (1994:56) berpendapat bahwa situasi konflik audit dapat terjadi ketika pengambilan keputusan auditor dipengaruhi oleh kompensasi yang ditawarkan oleh klien.

Biaya merupakan hal yang sensitif, ini berkaitan dengan *audit fee* yang akan diberikan oleh klien. *Audit fee* yang diberikan oleh klien tidak boleh terlalu tinggi ataupun terlalu rendah. Menurut Jamaludin Iskak (1999:20) sampai saat ini, tidak terdapat peraturan yang mengatur tentang besarnya "*audit fee*" yang harus ditagih oleh akuntan publik terhadap klien atas jasa audit yang diberikannya, pada tahun 1990 terdapat suatu gagasan untuk menetapkan pengaturan tentang *audit fee*, tapi gagasan ini menimbulkan pro kontra dikalangan praktisi akuntan publik. Kondisi ini memberikan indikasi bahwa selama ini penetapan *audit fee* dilakukan secara subyektif oleh salah satu pihak, atau atas dasar kekuatan tawar menawar antara akuntan publik dengan klien dengan dipengaruhi oleh persaingan sesama akuntan publik.

Berkaitan dengan peran penting dan tanggung jawab auditor, maka kebijakan dan keandalan auditor dalam menentukan kewajaran atas laporan keuangan sangat diperlukan,

sehingga auditor dituntut agar tetap berada dalam kendali (*in control*) atas dirinya serta bertanggung jawab terhadap citra profesi dengan tetap berpegang pada prinsip obyektivitas, integritas dan independensi untuk menghindari terjadinya kecurangan-kecurangan atas laporan keuangan, karena kecenderungan auditor yang berada pada situasi konflik audit tersebut ketika menyatakan opininya. Kecenderungan terjadinya kecurangan terutama dikaitkan dengan tingkat kesadaran auditor untuk berperilaku etis yaitu dengan menjaga dan tetap menjunjung tinggi etika profesinya, semakin tinggi tingkat kesadaran etis yang dimiliki oleh auditor maka *locus of control* yang dimiliki semakin internal sehingga perilakunya akan semakin etis, sedangkan semakin rendah tingkat kesadaran etis yang dimiliki oleh auditor maka *locus of control* yang dimiliki semakin eksternal sehingga perilakunya kurang etis.

Menurut penelitian Rotter (1966) dalam Rike Dewi Asih (2006:123) menemukan bahwa manusia pada dasarnya memiliki *internal-external locus of control* untuk mengukur perbedaan-perbedaan individu berdasar atas karakteristiknya, dan kecenderungan tiap individu mengarah pada internal maupun eksternal tergantung pada bagaimana individu tersebut mengendalikan dirinya dan cara berpikirnya dalam menghadapi masalah dalam hidupnya. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Muawanah dan Indriantoro (2001) dalam Rike Dewi Asih (2006:123) diketahui bahwa pengaruh *locus of control* terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit adalah *nonmonotonic* sepanjang kisaran kesadaran etik dan ada efeknya yang simetris sebagaimana diharapkan. Artinya, *locus of control* memiliki skor respon yang lebih rendah dibandingkan dengan skor respon awal kesadaran etis yang rendah. Hal ini menjelaskan bahwa hubungan antara *locus of control* dengan respon auditor dalam situasi konflik audit akan berubah arah, sehingga semakin tingkat tingkat kesadaran etis maka *locus of control*nya semakin menurun atau internal karena memiliki nilai dibawah *means score* sehingga auditor cenderung untuk menolak tekanan klien sedangkan semakin rendah tingkat kesadaran etis maka *locus of control*nya semakin meningkat atau eksternal karena memiliki nilai diatas *means score* sehingga auditor cenderung untuk menerima tekanan klien. Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan, maka masalah dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut: Apakah *audit fee*, kesadaran etis dan *locus of control* berpengaruh signifikan baik secara parsial maupun secara simultan terhadap perilaku auditor eksternal. Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris tentang pengaruh *audit fee*, kesadaran etis dan *locus of control* terhadap perilaku auditor eksternal.

II. KAJIAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Audit Fee

Audit fee adalah biaya yang harus ditanggung klien karena telah mendapatkan jasa audit dari sebuah KAP. Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) mengenai Aturan Etika Departemen Akuntan Publik No.302 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2001:20000.4) menyebutkan besarnya *audit fee* anggota dapat bervariasi tergantung antara lain risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya. Ada beberapa cara dalam penentuan atau penetapan *audit fee*, antar lain *per diem basis*, *flat* atau *kontrak basis* dan *maksimum audit fee basis* (Abdul Halim, 2001:89).

Besarnya *audit fee* ditentukan oleh banyak faktor. Namun demikian, pada dasarnya terdapat 4 faktor dominan yang menentukan besarnya *audit fee* yaitu Karakteristik keuangan Lingkungan Karakteristik operasi dan Kegiatan eksternal auditor (Abdul Halim, 2001:89-90). Menurut penelitian yang dilakukan oleh Jamaludin Iskak (1999:127) mengenai pengaruh besarnya perusahaan dan lamanya waktu audit serta besarnya kantor akuntan publik terhadap *audit fee*, hasilnya menunjukkan bahwa besar kecilnya *audit fee* dipengaruhi oleh besarnya perusahaan *auditee*, jenis perusahaan, dan lamanya waktu audit serta ukuran besarnya kantor akuntan publik. Lord (1992) dalam Greg Trompeter (1994:58) menunjukkan pengaruh klien terhadap pertimbangan auditor dengan membedakan antara tekanan langsung klien dapat mempengaruhi perusahaan audit dan tekanan tidak langsung klien dapat mempengaruhi partner audit individual. Lord (1992) dalam Greg Trompeter (1994:58) menganggap bahwa tekanan yang dialami oleh partner audit individual berasal dari sumber internal perusahaan sebagai bagian dari review perusahaan dan struktur upah. Dengan demikian, tekanan klien berdampak pada struktur upah perusahaan, akibatnya skema kompensasi partner audit berpengaruh terhadap pertimbangan audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Retty Novianty dan Indra Wijaya Kusuma (2001:12) mengenai analisis faktor-faktor yang mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik adalah ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, sedangkan faktor-faktor yang tidak berpengaruh secara signifikan pemberian jasa lain selain jasa audit, lamanya penugasan audit, ukuran kantor akuntan publik, persaingan antar kantor akuntan publik dan *audit fee*.

Kesadaran Etis

Etika (*ethics*) mengacu pada sistem atau kode perilaku berdasarkan tugas dan kewajiban moral yang mengindikasikan bagaimana seorang individu harus bertindak atau berperilaku dalam masyarakat (Messier Williams et. al, 2005:374-375). Kode etik akuntan dapat diartikan sebagai suatu sistem prinsip moral dan pelaksanaan aturan yang memberikan pedoman kepada akuntan dalam berhubungan dengan klien, masyarakat dan rekan seprofesi dan sebagai alat untuk memberikan keyakinan pada para pengguna jasa akuntan tentang kualitas jasa yang diberikan. Etika adalah nilai-nilai tingkah laku atau aturan-aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan oleh individual atau suatu golongan tertentu.

Etika sangat erat kaitannya dengan hubungan yang mendasar antar manusia, dan berfungsi untuk mengarahkan perilaku yang bermoral. Menurut Solomon dalam Hariri dan Maslichah (2006:74) moral dalam pengertiannya yang umum menaruh penekanan pada karakter dan sifat-sifat individu yang khusus, bukan pada aturan-aturan dan ketaatan. Pertimbangan moral berkembang dari waktu ke waktu dan merupakan suatu fungsi dari usia, pendidikan, dan kompleksitas pengalaman. Lawrence Kohlberg telah mengusulkan bahwa pengembangan moral memiliki enam tahapan yang dapat dibagi menjadi tiga tingkatan alasan moral yaitu sebagai berikut (Messier Williams et. al, 2005:381):

- a. Prekonvensional, individu dipautkan dengan dirinya sendiri. Aturan ditentukan secara eksternal pada individu.
- b. Konvensional, individu mampu untuk melihat situasi dari sudut pandang orang lain (seperti keluarga, kelompok sejawat, atau bangsa).
- c. Pascakonvensional, hukum dan peraturan masyarakat dipertanyakan dan ditentukan kembali dalam hal prinsip moral universal.

Rest (1986) dalam Umi Muawanah (2002:206) menyatakan bahwa pemahaman (kesadaran) moral merupakan bagian dari kapasitas keseluruhan individual untuk merangka dan memecahkan masalah-masalah etika. Trevino (1986) dalam Umi Muawanah (2002:206) menyatakan bahwa pengembangan kesadaran moral individual menentukan bagaimana seorang individu berfikir tentang dilematis, proses untuk menentukan apa yang benar dan salah dalam suatu situasi.

Locus of control

Locus of control (LOC) adalah cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa apakah dia dapat atau tidak mengendalikan peristiwa yang terjadi padanya (Rotter 1966) dalam Cecilia Engko dan Gudono (2007:6). Menurut Rotter (1966) dalam Halim (2006:41-43) *locus of control* merupakan suatu keyakinan dalam diri individu yang merupakan pusat kendali dan pusat pengarahan dari semua perilaku dalam semua dimensinya yang secara kontinum bergerak dalam dirinya kearah luar dirinya.

Locus of control merupakan suatu kontinum, karena itu kontrol terletak pada suatu titik sepanjang kontinum itu. Oleh karena itu, maka seseorang hanya dapat dikatakan cenderung internal atau eksternal. Seseorang yang cenderung internal tetap memiliki eksternal, hanya saja kecenderungan internalnya lebih besar dari pada kecenderungan eksternal begitu pula sebaliknya. Perilaku auditor dalam situasi konflik akan dipengaruhi oleh karakteristik *locus of control*nya. Reiss dan Mitra (1998) dalam Putri Nugrahaningsih (2005:619-620) membagi *locus of control* menjadi dua, yaitu *internal locus of control* adalah cara pandang bahwa segala hasil yang didapat, baik atau buruk adalah karena tindakan, kapasitas dan faktor-faktor dari dalam diri mereka sendiri serta *external locus of control* adalah cara pandang dimana segala hasil yang didapat, baik atau buruk berada diluar kontrol diri mereka tetapi karena faktor luar seperti keberuntungan, kesempatan, dan takdir.

Zaroh (2000) dalam Nurma Widyanti (2006:19) Seseorang yang memiliki *internal locus of control* memiliki sifat mandiri, tekun, kuat serta punya daya yang kuat terhadap pengaruh sosial. Orang yang memiliki *external locus of control* mempunyai sifat mudah cemas, depresi dan neurosis, besar kemungkinannya mengalami frustrasi karena mudah tertekan dan kurang berhasil. Reiss dan Mitra (1998) dalam Putri Nugrahaningsih (2005:620) mengadakan penelitian tentang efek dari perbedaan faktor individual dalam kemampuan menerima perilaku etis atau tidak etis. Hasil menunjukkan bahwa individu dengan *internal locus of control* cenderung lebih tidak menerima tindakan tertentu yang kurang etis, sedangkan individu dengan *external locus of control* cenderung lebih menerima tindakan tertentu yang kurang etis. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Hegarty dan Sims (1978-1979) dalam Renata Zoraifi (2003:7) menggunakan sampel mahasiswa S2, metode penelitian eksperimen, menemukan hasil yang bervariasi tentang pengaruh dari perbedaan antara *internal locus of control* dan *external locus of control* terhadap perilaku etis. Menurut penelitian yang dilakukan oleh Stead et al. (1978) dalam Achmad Fauzi (2001:13) menyimpulkan bahwa *locus of control* tidak mempengaruhi perilaku etis dalam lima dari enam eksperimen yang dilakukan.

Perilaku Auditor Eksternal

Auditor eksternal sering disebut sebagai auditor independen atau bersertifikat akuntan publik, seorang auditor eksternal bisa berpraktik sebagai pemilik tunggal atau

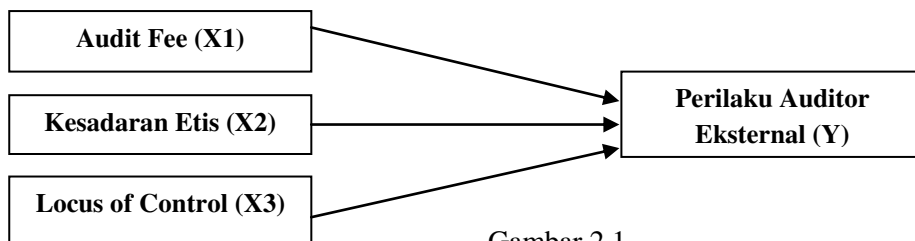
anggota dari kantor akuntan. Auditor independen adalah para praktisi individual atau anggota kantor akuntan publik yang memberikan jasa auditing profesional kepada klien. Dalam melakukan tugasnya, auditor terkadang berada dalam situasi yang sulit, perbedaan kepentingan dapat menimbulkan konflik antara manajemen sebagai pembuat dan penyaji laporan keuangan dengan para pemakai laporan keuangan dimana auditor menjadi pihak penengah. Para pemakai laporan keuangan mengharapkan kepastian dari auditor independen bahwa laporan keuangan bebas dari pengaruh konflik kepentingan terutama kepentingan manajemen (Abdul Halim, 2001:48).

Suatu kode perilaku dapat terdiri dari ketentuan umum mengenai perilaku yang ideal atau peraturan khusus yang menguraikan berbagai tindakan yang tidak dapat dibenarkan. Keunggulan dari ketentuan umum adalah penekanan pada kegiatan yang positif hingga menghasilkan kualitas kerja yang tinggi. Kelemahannya adalah sulit untuk memaksakan perilaku umum yang ideal, karena tidak adanya standar perilaku minimum. Keunggulan dari peraturan khusus yang dijabarkan secara terinci adalah dapat dipaksakannya standar perilaku dan kinerja minimum. Kelemahannya adalah kecenderungan beberapa praktisi untuk menafsirkan peraturan tersebut sebagai standar maksimum dan bukannya minimum.

Perilaku etika merupakan pondasi profesionalisme modern. Profesionalisme didefinisikan secara luas, mengacu pada perilaku, tujuan, atau kualitas yang membentuk karakter atau memberi ciri suatu profesi atau orang-orang profesional. Larkin (2000) dalam Putri Nugrahaningsih (2005:619) juga menyatakan bahwa kemampuan untuk dapat mengidentifikasi perilaku etis dan tidak etis sangat berguna dalam semua profesi termasuk auditor. Apabila seorang auditor melakukan tindakan-tindakan yang tidak etis, maka hal tersebut akan merusak kepercayaan masyarakat terhadap profesi auditor (Khomsiyah dan Nur Indriantoro, 1998:14). Seorang individu sering dihadapkan dengan situasi yang memiliki implikasi moral dan etika, terdapat tiga metode atau perilaku etika yang dapat menjadi pedoman analisis isu-isu etika dalam akuntansi yaitu paham manfaat atau utilitarianisme, pendekatan berbasis hak dan pendekatan berbasis keadilan (Messier Williams et. al, 2005:376-377).

Model Penelitian

Berikut ini disajikan gambar model penelitian ini.



Gambar 2.1

Kerangka Konseptual

- H_{a1} : *Audit fee* berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor eksternal.
- H_{a2} : Kesadaran etis berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor eksternal.
- H_{a3} : *Locus of control* berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor eksternal.

H_{a4}: *Audit fee*, kesadaran etis dan *locus of control* berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor eksternal.

III. METODOLOGI PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Sampel pada penelitian ini adalah akuntan publik yang bekerja pada kantor akuntan publik di wilayah Jakarta. Pemilihan sampel menggunakan metode *Convenience sampling* dimana metode ini memilih sampel dari elemen populasi yang datanya mudah diperoleh peneliti. Data diperoleh melalui penelitian pustaka dan penelitian lapangan yang dilakukan melalui penyebaran kuesioner baik secara langsung maupun melalui perantara.

Metode Analisis Data

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi berganda. Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, serangkaian pengujian telah dilakukan meliputi pengujian statistik deskriptif, pengujian kualitas data dan pengujian asumsi klasik.

Operasionalisasi Variabel

Audit Fee (X1)

Audit fee adalah biaya yang harus dikeluarkan oleh klien atas jasa audit yang telah dilakukan kantor akuntan publik terhadap laporan keuangan. Variabel ini diukur dengan mengadopsi instrumen yang digunakan oleh Jamaludin Iskak (1999:24). Variabel ini diukur dengan menggunakan skala likert 5 poin dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (5).

Kesadaran Etis (X2)

Kesadaran etis adalah kemampuan individu untuk mempertimbangkan suatu peristiwa yang tidak semestinya, sehingga diperlukan standar etika dan moral agar auditor dapat bertindak secara etis. Variabel ini diukur dengan mengadopsi instrumen yang mengukur kesadaran etis dengan 3 skema auditing yang diambil dari instrumen yang digunakan oleh Cohen, *et al.* (1995). Instrumen tersebut juga diadopsi oleh Claypool *et al.* (1990) dan Armstrong (1985) yang juga digunakan oleh Deli (2008:48). Variabel ini diukur dengan menggunakan skala likert 5 poin dari sangat etis (1) sampai sangat tidak etis (5).

Locus of Control (X3)

Locus of Control adalah cara pandang individu terhadap suatu peristiwa yang sedang terjadi pada dirinya, dimana peristiwa tersebut dapat atau tidak dikendalikan olehnya. Variabel ini diukur dengan instrumen *The Work Locus of Control* (WLCS) yang dikembangkan oleh Spector (1988) dan digunakan oleh Renata Zoraifi (2003:23-24). Variabel ini diukur dengan skala likert 5 poin dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (5). Delapan pertanyaan dinilai terbalik untuk menghindari adanya *order effect* yaitu pertanyaan nomor 2, 3, 4, 5, 8, 11, 12, 15. Pengelompokan *internal locus of control* dan *external locus of control* dilakukan melalui *means'split*.

Perilaku Auditor Eksternal (Y)

Perilaku auditor eksternal adalah sikap auditor terhadap suatu situasi dimana banyak terjadi perbedaan kepentingan. Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen *Workplace Behavior Scale* (WBS) yang dikembangkan oleh Jones (1990) dan digunakan oleh Achmad Fauzi (2001:27). Pertanyaan yang terdapat dalam kuesioner dimodifikasi oleh peneliti dan disesuaikan oleh responden yang digunakan dalam penelitian. Variabel ini diukur dengan skala likert 5 poin dari sangat dapat diterima (1) sampai sangat tidak dapat diterima (5).

IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Kuesioner disebarkan baik secara langsung maupun melalui perantara pada 27 kantor akuntan publik yang berada di DKI Jakarta. Kuesioner yang disebarkan berjumlah 153 buah yang kembali 107 buah dan 46 buah tidak kembali. Kuesioner yang dapat diolah 102 buah dan yang tidak dapat diolah 5 buah. Responden penelitian adalah partner, manajer, supervisor, auditor senior dan auditor junior yang bekerja pada kantor akuntan publik.

Hasil Uji Statistik Deskriptif

Hasil uji statistik deskriptif digunakan untuk melihat nilai *means score* variabel *locus of control* dalam menentukan *internal* atau *external locus of control*. Nilai *means score* sebesar 30,64 ini berarti responden yang memiliki jawaban dengan nilai dibawah *means score* digolongkan sebagai internal sedangkan diatas *means score* digolongkan sebagai *external locus of control*.

Hasil Uji Kualitas Data

Uji kualitas data terdiri dari pengujian validitas yaitu dengan melihat nilai *pearson correlation* dan tingkat signifikansi dibawah 0,05 sedangkan realibilitas pengujian ini dapat dilihat dari nilai *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,60. Hasil pengujian variabel independen dan dependen yang digunakan dalam penelitian ini memenuhi kriteria valid dan reliabel karena memiliki tingkat signifikansi dibawah 0,05 dan nilai *cronbach's alpha* diatas 0,60.

Hasil Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik terdiri dari pengujian multikolonieritas, normalitas dan heteroskedastisitas. Hasil pengujian menunjukkan bahwa model regresi yang digunakan dalam penelitian ini dapat dikatakan baik, karena variabel independen dan dependen bebas dari problem multiko, data terdistribusi normal dan tidak membentuk pola sehingga model regresi dapat digunakan.

Hasil Uji Hipotesis

Nilai R sebesar 0,622, hal ini berarti bahwa hubungan atau korelasi antara perilaku auditor eksternal dengan *audit fee*, kesadaran etis dan *locus of control* adalah kuat. Nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,368, ini menunjukkan bahwa variabel perilaku auditor eksternal yang dapat dijelaskan oleh variabel *audit fee*, kesadaran etis dan *locus of control* adalah sebesar 36,8%, sedangkan sisanya sebesar 0,632 (1-0,368) dijelaskan oleh faktor-faktor lain yang tidak disertakan dalam model penelitian ini.

Pengujian Secara Parsial

Audit fee

Variabel *audit fee* mempunyai tingkat signifikansi sebesar 0,000 dibawah 0,05 maka H_{a1} diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa *audit fee* berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor eksternal. Dengan demikian, semakin tinggi *audit fee* maka perilaku auditor eksternal akan semakin rendah, ini disebabkan karena auditor cenderung cemas untuk kehilangan klien sehingga menjadi kurang independen dalam melaksanakan penugasan audit, sedangkan semakin rendah *audit fee* maka perilaku auditor eksternal akan semakin meningkat, sehingga mereka dapat bertindak lebih independen ketika melaksanakan penugasan audit. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Hariri dan Maslichah (2006) serta Lord (1992) tetapi tidak konsisten dengan penelitian Retty Novianty dan Indra Wijaya Kusuma (2001).

Kesadaran etis

Variabel kesadaran etis mempunyai tingkat signifikansi sebesar 0,001 dibawah 0,05 maka H_{a2} diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa kesadaran etis berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor eksternal. Dengan demikian, semakin tinggi tingkat kesadaran etis yang dimiliki oleh auditor maka perilaku auditor eksternal akan semakin baik, hal ini menunjukkan bahwa auditor cenderung untuk menolak tekanan klien dalam situasi konflik dan tetap menjaga standar profesionalnya ketika menjalankan penugasan audit sehingga perilakunya lebih etis, sedangkan semakin rendah tingkat kesadaran etis yang dimiliki oleh auditor maka perilaku auditor eksternal akan semakin rendah, hal ini menunjukkan bahwa auditor cenderung untuk menerima tekanan klien dalam situasi konflik dengan tidak menjaga standar profesionalnya sebagai auditor ketika menjalankan penugasan audit sehingga perilakunya menjadi kurang etis. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Umi Muawanah (2002) dan Hariri dan Maslichah (2006).

Locus of control

Variabel *locus of control* mempunyai tingkat signifikansi sebesar 0,000 dibawah 0,05 maka H_{a3} diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa *locus of control* berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor eksternal. Dengan demikian, semakin *internal locus of control* yang dimiliki oleh auditor maka perilakunya akan lebih baik dan etis, ini disebabkan karena auditor yang internalnya tinggi dapat berkonsentrasi dan lebih bertanggung jawab serta lebih berani mengambil risiko terhadap pekerjaannya sehingga kecil kemungkinannya untuk memenuhi tekanan dari klien, sedangkan semakin *external locus of control* yang dimiliki oleh auditor maka perilakunya kurang etis, ini disebabkan karena auditor yang eksternalnya tinggi mempunyai sifat yang mudah cemas, depresi dan tidak berani mengambil risiko karena mudah tertekan dan kurang berhasil serta mereka percaya bahwa hidupnya dipengaruhi oleh takdir sehingga mereka meletakkan tanggung jawabnya diluar kendalinya maka besar kemungkinan untuk memenuhi tekanan klien dalam situasi konflik. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Reiss dan Mitra (1998) dan Rike Dewi Asih (2006).

Pengujian Secara Simultan

Pengujian secara simultan menunjukkan bahwa terdapat pengaruh secara bersama-sama antara variabel independen terhadap variabel dependen yang didasarkan pada tingkat signifikansi 0,000 dibawah 0,05 maka H_{a4} diterima, sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa model regresi dapat dipakai untuk memprediksi perilaku auditor eksternal. Dengan demikian *audit fee*, kesadaran etis dan *locus of control* berpengaruh secara simultan dan signifikan terhadap perilaku auditor eksternal. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Hariri dan Maslichah (2006), Umi Muawanah (2000) dan Rike Dewi Asih (2006).

1. Pengaruh *audit fee* terhadap perilaku auditor eksternal.

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa *audit fee* berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor eksternal. Dengan demikian, semakin tinggi *audit fee* maka perilaku auditor eksternal akan semakin rendah, ini disebabkan karena auditor cenderung cemas untuk kehilangan klien sehingga menjadi kurang independen dalam melaksanakan penugasan audit, sedangkan semakin rendah *audit fee* maka perilaku auditor eksternal akan semakin meningkat, sehingga mereka dapat bertindak lebih independen ketika melaksanakan penugasan audit. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Hariri dan Maslichah (2006), Lord (1992) tetapi tidak konsisten dengan penelitian Retty Novianty dan Indra Wijaya Kusuma (2001) yang menyatakan bahwa *audit fee* tidak berpengaruh terhadap independensi.

2. Pengaruh kesadaran etis terhadap perilaku auditor eksternal.

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa kesadaran etis berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor eksternal. Dengan demikian, semakin tinggi tingkat kesadaran etis yang dimiliki oleh auditor maka perilaku auditor eksternal akan semakin baik, hal ini menunjukkan bahwa auditor cenderung untuk menolak tekanan klien dalam situasi konflik dan tetap menjaga standar profesionalnya ketika menjalankan penugasan audit sehingga perilakunya lebih etis, sedangkan semakin rendah tingkat kesadaran etis yang dimiliki oleh auditor maka perilaku auditor eksternal akan semakin rendah, hal ini menunjukkan bahwa auditor cenderung untuk menerima tekanan klien dalam situasi konflik dengan tidak menjaga standar profesionalnya sebagai auditor ketika menjalankan penugasan audit sehingga perilakunya menjadi kurang etis. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Umi Muawanah (2002) dan Hariri dan Maslichah (2006).

3. Pengaruh *locus of control* terhadap perilaku auditor eksternal.

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor eksternal. *Locus of control* terbagi menjadi dua yaitu *internal locus of control* yang ditunjukkan dengan nilai dibawah *means score* dan *external locus of control* yang ditunjukkan dengan nilai diatas *means score*. Dengan demikian, semakin *internal locus of control* yang dimiliki oleh auditor maka perilakunya akan lebih baik dan etis, ini disebabkan karena auditor yang internalnya tinggi dapat berkonsentrasi dan lebih bertanggung jawab serta lebih berani mengambil risiko terhadap pekerjaannya sehingga kecil kemungkinannya untuk memenuhi tekanan dari klien, sedangkan semakin *external locus of control* yang dimiliki oleh auditor maka perilakunya kurang etis, ini disebabkan karena auditor yang eksternalnya tinggi mempunyai sifat yang mudah cemas, depresi dan tidak berani mengambil risiko karena mudah tertekan dan kurang berhasil serta mereka percaya bahwa hidupnya dipengaruhi oleh takdir sehingga mereka meletakkan tanggung jawabnya

diluar kendalanya maka besar kemungkinan untuk memenuhi tekanan klien dalam situasi konflik. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Reiss dan Mitra (1998) dan Rike Dewi Asih (2006).

4. Pengaruh *audit fee*, kesadaran etis dan *locus of control* terhadap perilaku auditor eksternal.

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa *audit fee*, kesadaran etis dan *locus of control* berpengaruh secara simultan dan signifikan terhadap perilaku auditor eksternal. Dengan demikian semakin tinggi *audit fee* maka tingkat kesadaran etis semakin rendah dan *locus of control* yang dimiliki semakin *external locus of control* sehingga perilakunya semakin tidak etis, karena auditor cenderung akan memenuhi tekanan klien jika berada dalam situasi konflik, sedangkan semakin rendah *audit fee* maka tingkat kesadaran etis semakin tinggi dan *locus of control* yang dimiliki semakin *internal locus of control* sehingga perilakunya semakin etis, karena auditor cenderung akan menolak tekanan klien jika berada dalam situasi konflik. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Hariri dan Maslichah (2006), Umi Muawanah (2000) dan Rike Dewi Asih (2006).

V. PENUTUP

Kesimpulan

Berdasarkan pada data yang telah dikumpulkan dan pengujian yang telah dilakukan terhadap permasalahan dengan menggunakan model regresi berganda, maka kesimpulan yang dapat diambil adalah pengaruh *Audit fee* terhadap perilaku auditor eksternal menunjukkan hasil yang signifikan dengan tingkat signifikansi sebesar 0,001. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Hariri dan Maslichah (2006) serta Lord (1992) tetapi tidak konsisten dengan penelitian Retty Novianty dan Indra Wijaya Kusuma (2001). Pengaruh kesadaran etis terhadap perilaku auditor eksternal menunjukkan hasil yang signifikan dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Hasil ini konsisten dengan penelitian Umi Muawanah (2002) dan Hariri dan Maslichah (2006).

Pengaruh *locus of control* terhadap perilaku auditor eksternal menunjukkan hasil yang signifikan dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Reiss dan Mitra (1998) dan Rike Dewi Asih (2006). Pengaruh *Audit fee*, kesadaran etis dan *locus of control* terhadap perilaku auditor eksternal menunjukkan hasil yang signifikan dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Hariri dan Maslichah (2006), Umi Muawanah (2000) dan Rike Dewi Asih (2006).

Implikasi dan Saran

Dalam menjalankan penugasan audit, seorang auditor dituntut untuk selalu mematuhi aturan serta standar profesionalnya agar dapat berperilaku dengan baik dan etis. Perilaku auditor eksternal dapat mencerminkan kinerja seorang auditor, jika perilaku auditor eksternal tidak etis maka kinerjanya akan buruk sehingga tingkat kepercayaan masyarakat akan profesi auditor akan menurun. Oleh karena itu, seorang auditor ketika melakukan penugasan audit hendaknya dapat menjaga perilakunya dalam menghadapi berbagai situasi yang terjadi, sehingga kepercayaan masyarakat yang sempat hilang beberapa tahun lalu akibat perilaku

auditor yang tidak etis atau negatif dapat meningkat kembali.

Penelitian ini dimasa mendatang diharapkan dapat menyajikan hasil penelitian yang berkualitas lagi dengan adanya beberapa masukan mengenai beberapa hal diantaranya memperluas wilayah sampel penelitian, menyebarkan dan mengumpulkan kuesioner pada waktu yang tepat sehingga jumlah responden dapat lebih banyak dan hasilnya dapat lebih akurat, menambah variabel independen atau variabel moderating guna mengetahui variabel-variabel lain yang dapat mempengaruhi dan memperkuat atau memperlemah variabel dependen serta melakukan survei dengan metode lain.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul, Halim, *"Auditing (Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan)"*, Jilid 1, UPP AMP YKPN, Yogyakarta, 2001.
- Achmad, Fauzi, *"Pengaruh Perbedaan Faktor-Faktor Individual Terhadap Perilaku Etis Mahasiswa Akuntansi"*, Tesis Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta, 2001.
- Cecilia Engko, Gudono, *"Pengaruh Kompleksitas Tugas dan Locus of Control Terhadap Hubungan Antara Gaya Kepemimpinan dan Kepuasan Kerja Auditor"*, Simposium Nasional Akuntansi X, Makasar, 2007.
- Deli, *"Pengaruh Locus of Control dan Komitmen Profesi Terhadap Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit"*, Skripsi Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi, Universitas Trisakti, Jakarta, 2008.
- Greg, Trompeter, *"The Effect Of Partner Compensation Schemes And Generally Accepted Accounting Principles On Audit Partner Judgement"*, vol. 13 No. 2, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1994.
- Halim, *"Hubungan Locus of Control Dengan Sikap Mahasiswa Terhadap Perusabahan Komposisi Mata Kuliah Di Fakultas Psikologi UIN Syarif Hidayatullah"*, Skripsi Fakultas Psikologi, Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah, Jakarta, 2006.
- Hariri, Maslichah, *"Pengaruh Audit fee dan Kesadaran Etis Terhadap Perilaku Auditor Eksternal dalam Situasi Konflik Audit Pada Kantor Akuntan Publik Di Malang"*, Vol 3 No. 1, *Jurnal Ilmiah Bidang Manajemen Dan Akuntansi*, 2006.
- Ikatan Akuntan Indonesia, *"Standar Profesional Akuntan Publik"*, Salemba Empat, Jakarta, 2001.
- Jamaludin, Iskak, *"Pengaruh Besarnya Perusahaan dan Lamanya Waktu Audit Serta Besarnya Kantor Akuntan Publik Terhadap Audit fee"*, Vol 2 (2), *Publikasi FE Untar*, 1999.
- Khomsiyah, Nur Indriantoro, *"Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah Di DKI Jakarta"*, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol 1 No. 1 Hal 13-28, 1998.
- Messsier, Williams et. all, *"Auditing & Assurance Services a Systematic Approach (Jasa Audit & Assurance Pendekatan Sistematis)"*, Buku 2 Edisi 4, Salemba Empat, Jakarta, 2005.
- Nurma, Widyanti, *"Hubungan Antara Locus of Control Dengan Kreativitas Karyawan Stasiun TV TPI"*, Skripsi Fakultas Psikologi, Universitas Islam Negeri Syarif

- Hidayatullah, Jakarta, 2006.
- Putri, Nugrahaningsih, "*Analisis Perbedaan Perilaku Etis Auditor Di KAP Dalam Etika Profesi (Studi Terhadap Pesan Faktor-Faktor Individual, Locus of Control, Lama Pengalaman Kerja, Gender, dan Equity Sensitivity)*", Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo, 2005.
- Renata, Zoraifi, "*Pengaruh Locus of Control, Tingkat Pendidikan, Pengalaman Kerja, dan Pertimbangan Etis Terhadap Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit*", Tesis Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta, 2003.
- Retty Novianty, Indra Wijaya Kusuma, "*Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*", Volume 5 No. 1 Juni, Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia, 2001.
- Rike, Dewi Asih, "*Pengaruh Interaksi Locus of Control Auditor dan Struktur Audit Terhadap Kinerja Auditor (Studi Pada KAP di Kota Surabaya dan Malang)*", Vol. 3 No. 2 September, Jurnal Ilmiah Bidang Manajemen dan Akuntansi, 2006.
- Saiful, Anwar, "*Pengambilan Keputusan Auditor dalam Situasi Konflik Audit Suatu Kasus (Pada KAP Di Surabaya)*", Tahun 6 No. 1, Arthavidya, 2005.
- Syaikhul, Falah, "*Pengaruh Budaya Etis Organisasi dan Orientasi Etika Terhadap Sensitivitas Etika (Studi Empiris Tentang Pemeriksa Internal Bawasda)*", Simposium Nasional Akuntansi X, Makasar, 2007.
- Umi, Muawanah, "*Pengujian Model Interaksi Terhadap Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik*", Vol 3 No. 3, Jurnal Ekonomi dan Manajemen, 2002.
- _____, "*Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit: Peran Locus of Control, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis*", Tesis Program Magister Sains, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta, 2000.